

Bescheid

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vom 25. Februar 2008 gegen die Bescheide des Finanzamtes Innsbruck vom 13. Februar 2008 betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer für das Jahr 2006 entschieden:

Die angefochtenen Bescheide vom 13. Februar 2008 und die Berufungsvorentscheidungen vom 17. April 2008 werden gemäß § 289 Abs. 1 der Bundesabgabenordnung (BAO), BGBl. Nr. 1961/194 idgF, unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz aufgehoben.

Begründung

Mit dem am 22. November 2005 beim Finanzamt eingereichten Fragebogen (Verf 24) anlässlich der Eröffnung eines Gewerbebetriebes erklärte der Abgabepflichtige, dass am 24. November 2005 in X eine Tätigkeit als Discjockey begonnen werde. Im Eröffnungsjahr betrage der voraussichtliche Gewinn 10.000 €, im Folgejahr betrage der voraussichtliche Jahresumsatz 12.000 €. Gleichzeitig teilte der Abgabepflichtige mit, dass ein Regelbesteuerungsantrag gemäß § 6 Abs. 3 UStG 1994 nicht beabsichtigt sei.

Am 13. Februar 2008 erließ das Finanzamt Bescheide betreffend Umsatz- und Einkommensteuer für das Jahr 2006, denen steuerpflichtige Umsätze von 20.000 € und Einkünfte aus Gewerbebetrieb von 15.000 € zugrunde gelegt wurden. Wegen Nichtabgabe der Steuererklärungen seien die Besteuerungsgrundlagen gemäß § 184 BAO im Schätzungswege zu ermitteln gewesen. Die Schätzungsmethode und die Ableitung der Schätzungsergebnisse wurden dem Abgabepflichtigen in der Begründung nicht mitgeteilt.

Gegen die genannten Bescheide erhab der Abgabepflichtige am 25. Februar 2008 fristgerecht Berufung, mit der er die ersatzlose Aufhebung der Bescheide mangels erzielter Umsätze und Einkünfte beantragte. Die Tätigkeit als Discjockey habe er bereits nach 14 Tagen (somit im Dezember 2005) beenden müssen, weil sein Vater verstorben sei. Im Eröffnungsjahr habe sein „*Verdiens*“ daher nicht (wie von ihm prognostiziert) 10.000 €, sondern lediglich 1.500 € betragen. Nach seiner „*Kündigung*“ als Discjockey Ende 2005 habe er „*bis zum heutigen Tage*“ keine selbständige Tätigkeit mehr ausgeübt. In „*den Jahren 2006 und 2007 und auch Anfang 2008*“ sei er „*zeitweise als Angestellter gemeldet*“, ansonsten ohne Beschäftigung gewesen.

Mit Schreiben vom 12. März 2008 gab das Finanzamt dem Abgabepflichtigen zu verstehen, dass der Aktenlage nicht entnommen werden könne, wie er den Lebensunterhalt in den Jahren 2005 und 2006 bestritten habe. Er wurde daher aufgefordert, den Lebensunterhalt dieser Jahre „*mittels geeigneter Unterlagen (Vermögensrechnung mit erläuternden Beilagen wie zB. Sparbuchbehebungen, Kontoauszügen, Darlehensverträgen etc.) nachzuweisen.*“ Dieses Schreiben wurde am 14. März 2008 beim Postamt 0000 hinterlegt und vom Abgabepflichtigen dort in der Folge nicht behoben (vgl. den vom Postamt am 1. April 2008 an das Finanzamt zurückgesendeten RSB-Briefumschlag).

Am 17. April 2008 erließ das Finanzamt abweisende Berufungsvorentscheidungen betreffend Umsatz- und Einkommensteuer für das Jahr 2006. Da dem Ergänzungssersuchen vom 12. März 2008, diverse Unterlagen betreffend die Lebenshaltungskosten nachzureichen, binnen genannter Frist nicht nachgekommen worden sei, sei die Berufung abzuweisen gewesen. Mit Schreiben vom 28. April 2008 stellte der Abgabepflichtige fristgerecht den Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Ergänzend führte er aus, dass er das Schreiben vom 12. März 2008 nicht erhalten habe, sonst wäre er dem Ersuchen des Finanzamtes gerne nachgekommen.

Ist die Berufung weder zurückzuweisen (§ 273 BAO) noch als zurückgenommen (§§ 85 Abs. 2, 86 a Abs. 1 und 275 BAO) oder als gegenstandslos (§§ 256 Abs. 3 und 274 BAO) zu erklären, so kann die Abgabenbehörde zweiter Instanz gemäß § 289 Abs. 1 BAO die Berufung durch Aufhebung des angefochtenen Bescheides und allfälliger Berufungsvorentscheidungen unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz erledigen, wenn Ermittlungen (§ 115 Abs. 1 BAO) unterlassen wurden, bei deren Durchführung ein anders lautender Bescheid hätte erlassen werden oder eine Bescheiderteilung hätte unterbleiben können. Im weiteren Verfahren sind die Behörden an die für die Aufhebung maßgebliche, im Aufhebungsbescheid dargelegte Rechtsanschauung gebunden. Durch die Aufhebung des angefochtenen Bescheides tritt das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor Erlassung dieses Bescheides befunden hat.

Gemäß § 115 Abs. 1 BAO haben die Abgabenbehörden die abgabepflichtigen Fälle zu erforschen und von Amts wegen die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln, die für die Abgabepflicht und die Erhebung der Abgaben wesentlich sind. Zu erforschen ist die materielle Wahrheit (Untersuchungsgrundsatz). Auf der Grundlage des am 22. November 2005 eingereichten Fragebogens (Verf 24) anlässlich der Eröffnung eines Gewerbebetriebes ging das Finanzamt davon aus, dass der Abgabepflichtige im Jahr 2006 aus seiner Tätigkeit als Discjockey entsprechende Umsätze und Einkünfte erzielt habe. Wegen Nichtabgabe der Steuererklärungen wurden die Besteuerungsgrundlagen gemäß § 184 BAO im Schätzungswege ermittelt.

Soweit die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermitteln oder berechnen kann, hat sie diese gemäß § 184 Abs. 1 BAO zu schätzen. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind. Zu schätzen ist gemäß § 184 Abs. 2 BAO insbesondere dann, wenn der Abgabepflichtige über seine Angaben keine ausreichenden Aufklärungen zu geben vermag oder weitere Auskunft über Umstände verweigert, die für die Ermittlung der Grundlagen (Abs. 1) wesentlich sind. Gemäß § 184 Abs. 3 BAO ist ferner zu schätzen, wenn der Abgabepflichtige Bücher oder Aufzeichnungen, die er nach den Abgabenvorschriften zu führen hat, nicht vorlegt oder wenn die Bücher oder Aufzeichnungen sachlich unrichtig sind oder solche formellen Mängel aufweisen, die geeignet sind, die sachliche Richtigkeit der Bücher oder Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen.

Die Schätzungsberichtigung der Abgabenbehörde beruht allein auf der objektiven Unmöglichkeit der zuverlässigen Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen, wobei unmaßgebend bleibt, ob den Abgabepflichtigen ein Verschulden an der lückenhaften bzw. mangelhaften Darstellung der Besteuerungsgrundlagen trifft oder nicht. Ziel der Schätzung muss stets die sachliche Richtigkeit des Ergebnisses sein, dh. sie soll der Ermittlung derjenigen Besteuerungsgrundlagen dienen, die aufgrund des gegebenen, wenn auch nur bruchstückhaften Sachverhaltes bzw. nur lückenhafter Anhaltspunkte die größte Wahrscheinlichkeit der Richtigkeit für sich haben.

Da die Grundlagen für die Abgabenerhebung wegen Nichtabgabe der Steuererklärungen für das Jahr 2006 nicht berechnet werden konnten, mussten diese vom Finanzamt gemäß § 184 BAO geschätzt werden. Dem Wesen nach ist die Schätzung ein Beweisverfahren, bei dem der Sachverhalt unter Zuhilfenahme mittelbarer Beweise (indirekte Beweisführung) ermittelt wird (vgl. Hlavenka, ÖStZ 1993, 364; vgl. auch VwGH 18.12.1997, 96/16/0143). Der Aktenlage kann nicht entnommen werden, dass das Finanzamt bei Erlassung der angefochtenen Bescheide ein entsprechendes Ermittlungsverfahren durchgeführt hat. Die zugrunde gelegten steuerpflichtigen Umsätze von 20.000 € stehen insbesondere im Widerspruch zu den Angaben lt. Fragebogen (Verf 24) anlässlich der Eröffnung eines Gewerbebetriebes. Auch die mit 15.000 € angesetzten Einkünfte aus Gewerbebetrieb können

nicht nachvollzogen werden, zumal im Fragebogen (Verf 24) bezüglich des Gewinnes „*im Folgejahr*“ (nach Eröffnung des Gewerbebetriebes) keine Angaben gemacht wurden.

Bei der Schätzung von Besteuerungsgrundlagen ist auch das Parteiengehör zu wahren (VwGH 17.2.1994, 93/16/0160; VwGH 20.6.1995, 92/13/0037; VwGH 28.5.1998, 96/15/0260).

Der Partei sind daher vor Bescheiderlassung die Ausgangspunkte, Überlegungen, Schlussfolgerungen, die angewandte Schätzungsmethode und das Schätzungsergebnis zur Kenntnis zu bringen. Es liegt danach an der Partei, begründete Überlegungen vorzubringen, die zB. für eine andere Schätzungsmethode oder gegen einzelne Elemente der Schätzung sprechen (VwGH 7.6.1989, 88/13/0015). Die Abgabenbehörde hat auf alle substantiiert vorgetragenen, für die Schätzung relevanten Behauptungen einzugehen und sich damit auseinander zu setzen, auch wenn die Richtigkeit der Behauptungen erst durch weitere Erhebungen geklärt werden muss (zB. VwGH 24.2.1998, 95/13/0083; VwGH 27.5.1998, 95/13/0282, 0283; VwGH 31.7.2002, 98/13/0194; VwGH 28.10.2004, 2001/15/0137). Auch Schätzungsergebnisse unterliegen – nach Maßgabe des § 93 Abs. 3 lit. a BAO bzw. des § 288 Abs. 1 lit. d BAO – der Pflicht zur Begründung. Die Begründung hat die für die Schätzungsbefugnis sprechenden Umstände, die Schätzungsmethode, die der Schätzung zugrunde gelegten Sachverhaltsannahmen und die Ableitung der Schätzungsergebnisse (Darstellung der Berechnung) darzulegen (zB. VwGH 19.9.2001, 2001/16/0188; VwGH 25.3.2004, 2002/16/0290; VwGH 23.2.2005, 2002/14/0152).

Den vorstehenden Grundsätzen hat das Finanzamt bei Erlassung der angefochtenen Bescheide nicht entsprochen, weshalb es dem Abgabepflichtigen auch erst im Berufungsverfahren möglich war, entsprechende Einwendungen gegen die vom Finanzamt durchgeführte Schätzung vorzubringen. So brachte er erstmals in der Berufung vom 25. Februar 2008 zum Ausdruck, dass die Tätigkeit als Discjockey bereits im Dezember 2005 wieder eingestellt worden sei. Da er „*bis zum heutigen Tage*“ keine selbständige Tätigkeit mehr ausgeübt habe, habe er im Streitjahr auch keine Umsätze und Einkünfte aus einer gewerblichen Tätigkeit erzielt. Im Übrigen sei er im Streitjahr „*zeitweise als Angestellter gemeldet*“, ansonsten ohne Beschäftigung gewesen.

Eine im § 289 Abs. 1 BAO geforderte Unterlassung von Ermittlungen kann sich auch daraus ergeben, dass erstmals in der Berufung oder im Vorlageantrag Umstände releviert werden (kein Neuerungsverbot nach § 280 BAO) und die Abgabenbehörde erster Instanz vor Berufungsvorlage (§ 276 Abs. 6 erster Satz BAO) keine diesbezüglichen Ermittlungen durchgeführt hat (vgl. Ritz, Bundesabgabenordnung, Kommentar, 3. Auflage, § 289 Tz 11).

Das Finanzamt hätte daher nach Einbringung der Berufung (allenfalls durch Befragen des bisherigen Auftraggebers in X) zu ermitteln gehabt, ob die gewerbliche Tätigkeit des Abgabepflichtigen als Discjockey tatsächlich bereits im Dezember 2005 wieder eingestellt

wurde bzw. inwieweit der Tod seines Vaters damit überhaupt in Zusammenhang stehen konnte. Es hätte auch der Widerspruch aufgeklärt werden müssen zwischen der Behauptung des Abgabepflichtigen, wonach er im Streitjahr „zeitweise als Angestellter gemeldet“ gewesen sei, und der Aktenlage, wonach der Abgabepflichtige - Versicherungsdatenauszügen der Österreichischen Sozialversicherung zufolge - in der Zeit vom 9. September 2005 bis 10. Jänner 2008 nicht als Dienstnehmer meldet war und Dienstgeberdaten für diesen Zeitraum nicht vorliegen. Bezuglich bisher nicht gemeldeter Dienstverhältnisse hätte das Finanzamt den Abgabepflichtigen auffordern müssen, die Namen und Adressen der Dienstgeber sowie die Höhe der erzielten Einnahmen bekannt zu geben und einen Nachweis über die erfolgten Lohnzahlungen (durch Vorlage entsprechender Kontoauszüge und Lohnzettel) zu erbringen.

Bei der vom Abgabepflichtigen in der Berufung geschilderten Sachlage (keine bzw. nur gelegentliche Einkünfte im Streitjahr) stellt sich unweigerlich die Frage, wie er seinen Lebensunterhalt bestritten hat. Diesbezüglich hätte das Finanzamt entsprechende Ermittlungen durchführen und zweckmäßigerweise eine Schätzung nach dem Lebensaufwand vornehmen müssen, die – abgesehen von allgemeinen Erfahrungswerten – insbesondere die persönlichen, familiären und wirtschaftlichen Verhältnisse des Abgabepflichtigen zu berücksichtigen gehabt hätte. Dazu hätten nicht nur die ihm zur Verfügung stehenden Mittel, sondern auch seine Lebenshaltungskosten ermittelt werden müssen.

Das Finanzamt versuchte zwar, den Lebensunterhalt des Abgabepflichtigen „*mittels geeigneter Unterlagen (Vermögensrechnung mit erläuternden Beilagen wie zB. Sparbuchbehebungen, Kontoauszügen, Darlehensverträgen etc.)*“ zu ermitteln (vgl. das Schreiben vom 12. März 2008); dieses Schreiben hat der Abgabepflichtige aber tatsächlich nicht erhalten, was dem Finanzamt zum Zeitpunkt der Erlassung der Berufungsvorentscheidungen auch bekannt war (vgl. die Rücksendung des RSb-Briefumschlages am 1. April 2008; vgl. auch die Einwendungen im Vorlageantrag vom 28. April 2008). Eine Schätzung nach dem Lebensaufwand wurde somit bislang nicht durchgeführt.

Nach der Aktenlage steht derzeit nicht fest,

- ob bzw. zu welchem Zeitpunkt der Abgabepflichtige seine gewerbliche Tätigkeit als Discjockey beendet hat;
- ob bzw. in welcher Höhe der Abgabepflichtige bisher nicht gemeldete Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit bezogen hat;
- wie der Abgabepflichtige seinen Lebensunterhalt bestritten hat.

Das Finanzamt hat entsprechende Ermittlungen unterlassen, auf das Vorbringen des Abgabepflichtigen wurde bislang nicht eingegangen. Bei Durchführung dieser Ermittlungen hätten im Ergebnis anders lautende Bescheide ergehen können, weshalb die Voraussetzungen für eine ins Ermessen gelegte Zurückverweisung der Sache gemäß § 289 Abs. 1 BAO vorliegen.

Die Ermessensentscheidung (§ 20 BAO) zur Bescheidaufhebung wird damit begründet, dass es dem Finanzamt obliegt, tragfähige Sachverhaltsermittlungen zur Begründung ihrer Bescheide zu tätigen. Es kann nicht Aufgabe der Abgabenbehörde zweiter Instanz sein, umfangreiche Ermittlungstätigkeiten erstmals durchzuführen und den vom Finanzamt angenommenen Sachverhalt zu ergründen. Für die Durchführung dieser Ermittlungen durch die Abgabenbehörde erster Instanz spricht auch, dass den Parteien gemäß § 115 Abs. 2 BAO Gelegenheit zur Geltendmachung ihrer Rechte und rechtlichen Interessen zu geben ist. Diesem Gebot ist zunächst im Rahmen der Bescheiderlassung durch die Abgabenbehörde erster Instanz zu entsprechen. Es liegt auch im Interesse des Abgabepflichtigen, wenn eine Abklärung des Sachverhaltes bereits vor Bescheiderlassung und nicht erst im Rahmen des Berufungsverfahrens erfolgt. Ermittlungen des Unabhängigen Finanzsenates führten zu einer unnötigen Verfahrensverzögerung, da deren Ergebnisse den Parteien noch vor Erlassung einer Berufungsentscheidung zur Wahrung des rechtlichen Gehörs zur Kenntnis gebracht werden müssten. Interessen der Abgabenbehörde an der Einbringung der Abgaben stehen der vorliegenden Entscheidung nicht entgegen.

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Innsbruck, am 14. April 2009